

営業費の計画と管理

森

清

一、序

製造原価の計画と管理は営業費のそれよりは有効に行い得るのであるが、製造原価の計画と管理だけでは企業を最適に過営してゆくには不充分である。というのは、販売および一般管理の機能も利益に影響を及ぼし、経営管理に従属せしめらるべきだからである。ここに、営業費会計の重要性が生ずるのである。販売費および一般管理の会計が慎重に行われるならば、少くとも経営にとっては、価値ある存在となるのである。それはつぎのような方法を考えることにより明かになるであろう。

- (一) どんな原価がどこでこれらの原価を管理する際の第一段階として生ずるかを表示すること。
- (二) 現在の状態のもとで、現在の製品の利益性を決定すること。
- (三) 販売政策や販売方法の決定。

(四) 公正な競争を規定する法律に会社が従うという論拠を呈示すること。

ところで、營業費會計の特性は製造原価にはないような問題を含んでいるのである。ある会社の生産過程は他の会社のそれとは異なることはあっても、個々の生産過程を理解すれば、會計係は適正な基準で製造間接費を配賦することができる。製造間接費の原因が結果が生産のある部門に帰せられるという事実はこの製造間接費の配賦を容易にするものである。しかしながら、營業費分析において、犠牲と成果との間の因果関係は測定できないものではない。

製造原価會計と比較して、營業費會計は新しい分野を形成するものである。それは製造原価會計と同じような考慮が払われなかったために、營業費會計に利用できる原則はより少ないのである。營業費會計は、幾多の原価の性格が不明確であるということと原価が配賦される基準が不完全であるということにより、複雑化するのである。共通の設備で販売される幾多の製品の非類似性と結びついて、ある種の製品が販売される方法が非常に異なっているということは、原価がずっと測定し易く、生産過程がはっきりと区別され得る製造原価會計よりも複雑な点が多いことを示すものである。

ところで、各製品はすべての販売費および一般管理費を比例的に負担しなければならないという考え方がこれらの原価を数学的に配賦するように導いているのである。これは、注文別の純利益を示すために用いられる予定基準値により計算されるような時に、しばしば見受けられるのである。また、ある月に生じた原価を全月の販売高に配賦するような時でも、これが用いられる場合がしばしばある。何ヶ月かの間に生ずる原価（販売費および一般

管理費）が出荷の時のそれと異なるような時には、実際の月間費率よりは予定年間費率が用いられるべきである。季節的な商品には、このような事態が生ずるのである。

注文別に販売費および一般管理費を数学的に配賦する方法は、単一サイズの単一製品だけが単一方法で販売されるような場合には、ある長所をもつことになるが、その他の状態のもとでは通用しないように思われる。いま述べたような条件を備えている場合でも、殆んど臨時の販売費をかけないか、全々販売費をかけないで、更に販売数量をあげようとするために、差別価格が用いられるとするならば、それは通用し兼ねるのである。これらの原価が配賦されるに用いられる基準値の選択に注意が向けられねばならない。選択された基準値と配賦される原価との間には、ある関係がなくてはならない。普通用いられる二つの基準値は販売価格と販売原価である。原価と価格との間の差が比較的一定であるような場合には、この二つの基準値を選択する余地は殆んどない。販売価格が一定であるが、販売原価が変動するような場合には、販売価格が選択される基準値となるように思われる。販売価格が製造原価と無関係に変動するような場合には、販売原価が好ましいものであるように思われる。販売費および一般管理費の比例的配賦は一定の限界をもっているで、これらの原価の取り扱い方がより進歩的な仕方になるように、各会社の努力が必要である。より進歩的な取り扱い方が営業費そのものを再考することから始めらるべきである。製造原価と営業費の区分は可なりうまく行われているが、営業費を販売費と一般管理費とに分割することはそううまくいていないのが現状である。したがって、この問題についてつきに述べてみよう。

営業費の区分は、どんな機能から原価や利益が生ずるかということよりは、誰が経営活動を監督するかということに基づいている。販売費と一般管理費を区分する際に、考慮すべき一つの重要な点は販売数量の変動に基づ

営業費の計画と管理

く原価の変動である。これらの二つの原価の区分はつぎのような事務活動を考えれば明かになるのである。すなわち、信用取引、手形、受取勘定、一般会計および原価会計、会計係、秘書および法律などに関する事務がそれである。これらの活動分野を一般管理費でまとめることを主張する会計係が何人かいる。しかし、信用取引、手形および受取勘定などの事務活動に属する原価は販売活動に関係し、これとともに変動するものである。したがって、これらの原価は販売費の一部として考えられるべきである。一般会計および原価会計の仕事は二つの目的に奉仕するのであるから、できれば区別して取り扱うのが望ましいし、適切であると考えられる。原価会計部門により行われる作業量は直接生産高（営業費会計で費された時間を除く）とともに変化するので、製造原価の一部として考えられるのである。純然たる一般会計機能は比較的小さなきまったスタッフが必要となるだけである。一般会計機能、会計係の事務、秘書の事務ならびに法律部門の事務などを遂行するに要する原価は生産数量とか販売数量と密接な関係がない。これらの機能を遂行するために要する原価は、取締役会が管理の徹底化に必要な予算を決めることによってのみ管理されることになるわけである。これらの機能は純然たる一般管理費の分野を形成しているように思われる。

諸機能にしたがって、販売費または一般管理費がグループ化されたあとで、更に各種の原価に分類されねばならない。これは個々の事状に應ずるためである。このような分類の仕方は重要であるが、製品別または地域別どの程度利益が生じているかを経営者に告げることができない。したがって、各種の機能により生ずる原価を製品別または地域別に配賦する方法を考えることが必要である。まづ一般管理費の配賦であるが、製品別または地域別の配賦がなされる。この配賦は恣意的になり易いのである。一般管理費の恣意的な配賦はある部門を損失に

させてしまうことがあり得る。しかしながら、損失しているために、その部門を閉鎖してしまうことは、一般管理費を更に他の製品單位に負担せしめることになり、全体の利益を低下せしめることになる。

不完全な恣意的配賦は配賦しない方がよいとする意見が存在する。というのは、そのように配賦された額は見失われることがあり、したがって、適切な注意と管理が行われないからである。であるからして、純然たる一般管理費の配賦には十分注意する必要があるわけである。

つぎに販売費の配賦について述べてみよう。販売費の製品別または地域別配賦は製造間接費の際に用いられる方法と同じ仕方である。最初に原価は、各部門の直接費のみならず部門共通費をも示すように、集計されるのである。製造原価会計では、各部門はコストセンターにより示されるのである。したがって、製造原価会計において部門を決定するには、殆んど問題となるところはない。ところが営業費会計においては、製品別と地域別という二つの区分の仕方が存在するので、必ずしも同じケースになるとはいえないのである。製品種類と販売地域の相互関係はつぎのような仮定を想定すればわかるであろう。たとえば、ある会社が四種類の製品と各地域ごとに販売事務所と倉庫をもっているとする。各販売事務所は地域的広告を行うと同時に全国的にも広告を行うとする。このような仮定のもとは、ある製品に直課でき、地域別に把握できる原価がいくつか存在するであろう。これは地域的広告に關係することになる。個々の地域に直接負担せしめることができるが製品すべてにとっては共通している原価が存在する、販売事務の監督、書記、運搬などに要する原価がそれである。また、ある製品に直接負担せしめることができるが地域全体に共通する原価が存在する。国全体を対象とする広告がこれに属する。このようなわけで、販売費のすべてを配賦しようすると、複雑な事態が生ずるのである。したがって、

営業費の計画と管理

営業費はそれが生ずる機能にしたがって集計され、必要に応じて、更に部門別に配賦され得るのである。

以上の点を考慮に入れながら、つぎに一般管理費および販売費の計画と管理について述べてみたいと思う。

二、給付の測定についての問題

一般管理に対しては、材料費や加工費のように細心の注意が払われないのが一般的であるということを、古くから経験するところである。このことは、販売部門の原価についても通用することである。これらの原価の額が断えず上昇しているため、最近においては、ある種の変化が生じていることは確かである。原価を節減する可能性は十分あるにも拘らず、この一般管理費および販売費について、これ迄組織的な原価計画と原価管理を行ってきた企業はほんの僅かしかないというこがよい得るのである。標準・実績比較の型をとって行われる一般管理費および販売費の原価管理が実際上何らの進歩もなかったのは、原価計画の六ヶ敷さにあるといえよう。一般管理部門ならびに販売部門における費目の数多くは全く合理的な予定をたて難いのである。これらの原価発生額は、ただ合理的に把握され得る技術的にして自然科学的条件を基礎にしているのではない。これに対して、製造部門における原価は広く自然科学的条件を基礎にして決定されるのである。かくして一般管理部門および販売部門の原価計画は過去の数値から始められ、これを基礎にして、予測し得る未来の原価を見積らねばならない。したがって、この計画は予算の性格をもっているといえるのである。この際、原価計画において給付に及ぼす種々の影響を把握しようとし、弾力的原価予算を作成すべきであるか、あるいは、実際上からみて、正確性が要求されるにしても固定的原価予算で十分ではないかどうかという問題が生ずるのである。確かに、一般管理費およ

び販売費においても、給付の大小と原価額との間には、すべての費目ではないが、数多くの費目に依存関係が存在している。しかしながら、この関係を決定するには、何といつても原価部門給付の測定が前提条件となるのである。これには、實際上非常な困難性が伴うということを経験するのである。この給付の測定は一般的にいえば不可能であるとしばしばいわれるのである。たとえば、管理部門の給付はどのようにして測定されるのかという問題が生ずる。この際、問題は、部門固有の給付の尺度を見出し、各原価部門に対する個々の操業度により、基準値の問題を解決することにある。というのは、現実使用され得る原価標準は、その時の部門給付を基にしてのみ算定され得るからである。これに反して、多くの計画原価計算においては、製造部門の操業ならびに給付の尺度が他の部門においても用いられるか、または、たとえば販売給付による計算上の計画製造原価のように、全部門に役に立つ大まかな給付尺度を基礎にして、弾力的な原価標準が計算されるのである。

このような部門に関係のない給付の大小を基礎にして決定される原価標準は、この大まかな給付の大小が同時に関係する部門の給付を表現する時にだけ、原価財消費の経済性のために役に立つ尺度となり得るのである。しかしながら、このようなことはそうしばしば生じないのである。多くの経営において見受けられるように、一般管理部門および販売部門の弾力的原価計画は、このようなわけで、幾分信じられない点があることになる。原価標準が決定される給付の大小においては、原価部門給付の真の尺度というよりは寧ろこれら部門の計画原価算定のための計算的基礎が問題になることがしばしばである。

別に定められた給付の測定が販売部門にとって必要になるのである。販売費は製造原価と全く異なった傾向を示すことがよくある。生産能力に対して、販売能力が小さいことがしばしば生ずるのである。生産能力を強度に

營業費の計画と管理

使用しようとする、製造における単位原価は逓減するに拘らず、販売費は逓増するようになるのである。

一般管理部門および販売部門の給付の測定が解決されることが弾力的原価計画のための前提条件であるが、この測定が非常に六ヶ敷いということは、操業度変動の範囲の決定が同様に非常に困難であるために、操業度変動に絶えず適応しているということの代りに、この部門の消費状態に万一変化が生じたとき、計画原価を単に期間的に適応させる固定的原価計画が一層適當しているのではないかという問題の提起が正當なものであることを裏書きするのである。一般管理部門および販売部門の原価の大部分は固定費である。一般管理部門には、このことが販売部門よりも遙かに通用し得ることなのである。

三、一般管理費の計画と管理

他の部門と同じく、一般管理部門の原価計画と原価管理は、費目により原価発生額を区分し、明確な一般管理部門を形成することを前提にするのである。

一般管理費計画の基礎は過去の実際原価と人数の問題が特にあげられる。経験的にいって、時のたつにつれて、原価発生額と人数との間に認識できる関係が生ずるのであるが、この関係から、一般管理費予算の作成が可能になるのである。部門予算の作成はその部門管理者との協働で行われるのである。過去の実際数値から出発して、予測できる注文とこれと結びついて万一生ずるかも知れない部門の規模の拡大または事情によっては可能な節約などが考慮に入れられるのである。個々の部門予算が一度確定されると、部門の長はその予算に対して責任をもつことになる。一万予算を実際数値が超過するようであれば、部門の長はその理由を明かにしなければなら

ない。予算額の確定は、未来の部門の作業量を考慮して、必要と思われる人員の総計の変化を基礎にするわけである。一般管理費の大部分は人件費であり、この部門費の影響は人的側面から生ずるのであると把握するのが適切である。作業量が拡大されても、これ迄の人数が少くなったり、一定に保たれたりする可能性があるかどうかがこのために詳しく調べられるのである。従業員により生ずる部門費は大体予定することができるから、万一人員の変化が生じても、予算は簡単に編成され得るのである。

予算原価と実際原価の比較から明かになることは、一般管理費予算が実際の原価発生額にかなり接近してきているということである。これは過去の何年もの統計からしてはつきりしている。たとえば、ある年では原価差異は平均して予算原価の一・八パーセント以上にはならないといわれている。このような僅かな原価差異は、できるだけ差異を小さくしようとするのがそれに相応しい予算を設定する結果を生ぜしめたのであり、したがって、この予算に含まれている標準価値は経済性の尺度というよりは、部門の長により用いられる予算価値の性格をもっているのであるという疑いを起すに違いない。原価発生額が実際の状態からして客観的に必要でないとしても、責任者たる部門の長はどんな場合でもその部門予算を全部使ってしまうとする危険が生ずるのであるが、これは予算額をいつも大雑把に測定し過るために生ずるのである。原価標準がその管理機能を満そうとするならば、この原価標準はある一定の統制力をもっていなければならない。計画された一般管理費の標準が費目別に定められるべきか、あるいはただ総計で——部門全体に対する合計額でだけ——定められるべきかどうかは問題のあるところである。これ迄述べた統計の対象となる企業では、後者がそれに相応する。費目別の標準設定は不必要であり、合目的でないと思われるのである。予算の編成にあたり、部門管理者は自由裁量できる原価

営業費の計画と管理

総額を分割して処理するように限定されないものである。部門の長が何ら標準を維持しないからとて、原価財の必要消費量に結びつけて、どうしてもこの必要量を維持しなければならないように強いようなことはない。むしろ、部門の長はその超過消費量の分を他の費目の不足消費量の分で相殺することができるので、最終的には予算の枠内にとどめることになるのである。これは総計で原価標準が使われる場合に通用することは疑いない。しかし、この方法は他方で原価管理を困難にするのである。費目別の原価標準と原価差異計算は、総計で表わされる標準とこれによる原価差異総額の計算よりも、実際の原価発生額の必要性と妥当性をより明確にすることができるのである。したがって、可能である場合はいつでも、個々の費目の計画原価または予算原価が事前に計算さるべきであろう。原価管理を一層容易に行うためには、すでに述べた原価計画は何れにせよ費目別に行われなければならないことはいふまでもない。

原価標準の確定と一般管理費の管理（この標準による）はごく僅かな経常的な作業に対してのみ可能である。しかし、たとえ一定の管理作業に対して、給付単位の計算がうまく行っても、原価標準になるように、給付単位についての規範原価を確定するのは依然として六ヶ敷しいことであろう。たとえば、手形作成費用がどのようにして正しく決定されるであろうか。一般管理部門においては、標準による管理が行われる限りでは、一般に数量的な標準——一定期間内に行われる書類の数、記入される標準枚数または標準行数など——が原価標準と対照的により重要な意味をもつものである。

各種の製品種類に分類されるような企業においては、一般管理費の管理は、期間比較で行い得る内部経営比較によって可能になるのである。その際、目的に則して労務費（賃銀、給料および労務副費で、一般管理費の大部

分をなす）を他の費用から分けるのである。管理目的の点からして、税金、年金支払額などのような原価管理に影響のない費を一般管理費から除くことがどうしても必要である。

現実には重要になる一般管理費の節減が達成されるようにするために、どうしても個々の管理活動の分析が行われなくてはならない。この際、問題になるのはつぎのようなことである。個々の活動はどの程度必要になるか。最低の費用で済む最良の方法で、その活動は遂行されるか、あるいはその遂行にあたって改善され得るところがあるか。たとえば、管理活動の機械化により、人員はどの程度節減され得るか。この際、機械化の問題は無条件に原価の節減を意味しないのである。

管理活動をこのように徹底的に調査することにより、以前によく使用されていた内部通達や内部統計のどの位が最早用いられていないかが明かになる。組織上の形式や一定の方法を堅持する傾向からして、その分配係の手を緩ず、しばしば印がつけられるだけで、読まれないで、どこか脇におかれてしまうような若干の不必要な通達を廃止することは相当の費用節減を齎すことができるであろう。内部通達の必要性を確めるのに用いられるよい方法は、幾つかの通達を作らず、これらの通達を必要とするものが申し出るのを待っているようにすることである。もう一つの方法は、通達の受取人が何のためにその通達を必要とし、それと同時に彼が今迄行ってきたことを正確に記入しなければならない回状を添付することである。このような仕方は突然に生ずる時にだけ行われるので十分である。その際、それに応ずる番号制度により、使用する部門（たとえば組織内部）の回状の循環が保証されなければならない。数多くの通達の典型的と思われる経路はたとえばつぎのように示される。

1 部門： 通達部

営業費の計画と管理

営業費の計画と管理

2 部門： 要 通 達

3 部門： //

4 部門： 不要通達

従業員の作業を根本的に分析することは、ダネルト⁽¹⁾が提示しているように、確かに無駄を省くことになるのである。このような分析により、つぎのことが確定されるであろう。

- (a) 何が誰によって作られるか。
- (b) 個々の作業はどれ程の時間を要するか。
- (c) 作業の順番が合目的になっているか。
- (d) どの作業が廃止され得るか。
- (e) どの作業が有資格の労働者により行われ、どの作業が単純労働者により行われねばならぬか。
- (f) 回避可能である障害が作業経過のうちに存在するか。

一般管理費に対しても、原価計画にあたって、原価の基礎となる諸要素の再検討がまづ行われねばならぬという一般原則が通用するのである。このような研究で可なりの原価節減の可能性の生ずることがしばしばある。

四、販売費の計画と管理

販売費の計画はただ販売部門の原価管理に役立つだけではない。これは寧ろ販売計画全体のなかで販売政策的

な意志決定を行うための基礎を提供するものである。というのは、もっともらしい販売費額の認識がなければ、一定の販売政策的な対策措置についての合理的な決定は行われないからである。

販売方法、価格決定、宣伝方法などの選択には、数多くの可能性が存在する。販売政策的な手段の結合は生産方法よりも甚だ弾力的であるのが普通である。販売方法の最適な結合が決定されるには、代替的結合に対して、適合する販売費が計画されなければならない。これが実際には殆んど実行されないものである。したがって、明かな可能性が存在するものだけの分析に限られねばならないのである。

(一) 販売費の区分

販売費の計画は販売費を他の費目と区別することを必要とするのである。これは必ずしも簡単なことではない。販売費の定義は一般につきのようにいわれている。つまり、製造により生ずる製品は市場に売られねばならないが、この販売によって何かある仕方で生ずるような原価はすべて販売費である。たとえば、それが直接販売によって必要とされる場合でなく、企業の他の部門が関係するような場合であっても、その時生ずる原価は販売費を構成するのである。

グーテンベルグ⁽²⁾によれば、販売費の種類はつぎのように示されている。

販売間接費

- (a) 労働報酬、(これには企業の販売領域に生じて一定の生産物に賦課できない報給と賃銀)
- (b) 法定および任意の社会支出、

営業費の計画と管理

- (c) 設備費、(販売領域に属する建物や什器などの減価償却費と維持費)
- (d) 一般物財費消、(販売職務の継続的実行に必要な支出、たとえば事務所用品、補助物品、出張費、雑費その他)

- (e) 別物財費消、(市場研究のための統計資料の購入費、印刷版木の作成費、展覧会の出品費など)
- (f) 特外部給付、(たとえば郵便料、保険料など)
- (g) エネルギー費、
- (h) 賃借料、
- (i) 租税公課
- (j) 設備資産と流動資産の計算上の利子
- (k) 賦課額、
- 販売直接費

- (a) 労働報酬、
- (b) 包装費、
- (c) 送付費、
- (d) 取引税、
- (e) 販売の特別個別費、

これについて、アメリカの多く企業においては、売掛集金費および財務費が販売費に加えられている。⁽³⁾ アメリカにおいては、販売費はつぎのように細分されるのが一般的のようである。

- 一、直接販売費、(販売員、代理店、旅行のために要する費用および事務費など)
- 二、宣伝および販売促進費、(宣伝媒体、宣伝方法および宣伝部門に要する費用)
- 三、発送費、(販売運賃、発送係給料、配達費運転手給料など)
- 四、倉庫費、(販売に係する限り、製品の保管のために要す費用)
- 五、掛売集金費、(集金係給料、集金係消耗品費、家賃、貸倒など)
- 六、財務費、(現金割引がこれになる)
- 七、一般営業費、(販売部門の計画、統計、市場調査に要する費用および一般管理部門とその他の部門の賦課

額など)

このような実際の計算制度の要請から規定された販売費の区分は、ディーン⁽⁴⁾の国民経済的な考え方に基づく把握に対立するものである。彼の把握によれば、本来の売販費は販売のため生じた費用であり、結果による費用ではないとする。たんに販売の結果から生ずるすべての費用、たとえば発送費や包装費を彼は製造原価に加えるのである。この場合、計画にとって重要である販売費の細分が必要になるが、販売の原因か結果かという基準に従って、販売費の把握が異なることが示されたわけである。

販売費の計画は販売の原価部門から作成されるのが目的に適しているといえよう。これによって、販売費が他の費用からはっきりと区別されることになるのである。販売費は販売の原価部門に生ずるか、あるいはこの部門に賦課される原価である。したがって、販売費の正確な一般に通用する区分が行われない時でも——販売の原価部門が企業ごとに異なることがあり得る——、この原価部門は販売費計画に対する実際の要請を満すことになるのである。その本質からすれば販売費であるが、他の経営部門に生ずるような費目は、販売部門以外の部門から除き、販売部門に移そうとするのは、多くの場合、実践上の点からして、正確性の限界を逸脱することになる。このようにすることはどうしても必要なことではなく、また目的に適っていないことがしばしば生ずるのである。それで、たとえば特許品の包装費——製品固有の構成部分——は製造原価に加えた方がより合理的となるのである。掛売集金費は普通財務部門において記帳されるのであるから、主に一般管理費に算入される。

(二) 販売部門の固定的原価計画と弾力的原価計画

営業費の計画と管理

営業費の計画と管理

販売費の計画はまづ販売部門の個々の原価部門について行われなければならない。これを基にして、そのあとで原価負担者の販売費計画も行われることになるのである。

販売費は色々な影響要素に関係するために、費目別の計画が必要になるのである。この場合、一般管理費の計画と同じように、過去の期間の原価発生額をよりどころにしなければならぬことはいふ迄もない。しかしながら、これは、今述べた組織的な販売費分析は、計画に際して基準値として使用し得る一定の要素に対して、販売費の構成や変動の仕方および依存性を明にする場合にだけ意味があるのである。販売費分析は費目、原価部門、原価負担者、販売機能、地域、販売方法、顧客グループおよび製品種類などにより行われ得る。

このように期間的に行われる販売費分析は、基準値として使用される要素に対する真実らしい原価の変動を見積るための基礎を与えるものである。これは実際には販売活動の変化が原価額に及ぼす影響を見積る結果になる。原価の変動は事実上販売活動ががかりで行われたかどうかの結果であるという前提が考えられるが、必ずしもそうではないのである。販売活動の行われる度合の変化は原価の変動に逆の結果をもたらし得るが、必ずしもそうではないのである。このようにはっきりと認め得ない因果関係は販売費計画における特有の問題を投げかけるのである。製造部門においては、投入量が増大するにつれて、前以って可なり正確に原価の増加が決定される結果になるのであるが、販売部門においては、販売活動の強化がどの程度原価の増加に影響を及ぼすかということは前以って決定することが困難なのである。逆に一定額販売費目を増加する場合に、それに応ずる販売高の増加はどの程度実現されるかということを見積るのは困難である。これについて、グーテンベルグ⁽⁶⁾はつぎのような明かな例をあげている。

「たとえば、企業が販売高をあげるために、ある営業年度に新しい従業員を雇い、この目的で宣伝を行い、当該従業員と商議をなし、雇われた従業員に固定給を払い、彼等に旅費を支給し、個人用の車を用立てる場合とか、企業が宣伝を強め、宣伝目的の費用を著しくあげるような場合には、その従業員の用役や宣伝部門の費用が上昇する。しかしながら、製造原価総額は何ら上昇を示さないのである。というのは、販売努力が効を奏する迄は、一定の時間が要するからである。

つぎの営業年度において、強化された販売努力の結果が前年度のそれを越えるならば、生産と販売がそれに応じて増大するであろう。しかしながら、販売費は何らの上昇を示さないであろう。というのは、従業員の用役に対する費用は新しい注文に対する手数料だけであり、もし包装費や発送費を企業が負担するのであれば、これらの費用が更に加わる。宣伝のための費用は恐らく同額にとどまることであろう。むしろこれは減少させるようなことがある。生産量が著しく増大し、製造原価がそれに応じて増大しても、販売費は前年度に比べて僅かしか上昇しないというのがこの特徴である」

この例からすれば、販売費の計画のためには、計算上の標準製造原価が基準値として使用する価値のあることが示されるわけである。製造部門とは対照的に、操業度に対する原価の依存性はよりゆるやかでしかも長期的である。すなわち、原価の変化とそれから生ずる結果との間における段階のづれが存在するのである。販売費が上昇しても、一定の期間が経て始めて、販売数量の上昇が生ずるといのが普通である。

販売高の原因であり、その結果ではない販売費において、とりわけ販売促進の原価、つまり宣伝費がとくに重要になるのである。原価額が可なり販売高に依存している販売費の計画とは全く異なった性格がこの計画にはあ

るわけである。宣伝費予算の設定——この予算という言葉には色々な計画上の性格が生ずるのであるが——は、計画された販売高に対する次期の計画期間の販売費は恐らくどの位になるかという問題から始まるのでないのが普通である。これには、宣伝に対する一定の財政的可能性および販売政策的目標の枠内で処理されるべきである媒介物の金額について経営者の基本的な販売政策的意志決定が専ら中心となるのである。販売高に対する一定のパーセントに基いて宣伝費を決めるという方法が最も簡単でしかも最も普及しているように思われる。したがって、宣伝により影響を受ける程度の大小が宣伝費の額を決定することになる。他方では、宣伝費の計画には、宣伝が販売の原因であり、その結果ではないという把握がより優れているともいえよう。ディーン⁽⁶⁾によれば、宣伝費予算の設定には色々な方法があることをあげているが、ここでは詳しく述べないことにする。しかしながら、宣伝費計画はつねに販売政策的目標設定を基礎にしているのであるといえるのである。販売目標の計画から、販売目標が決定される方法が明かにされ、最後に消費されねばならないと思われる原価も決定されることになるのである。ここで、この種の販売費に関して固定的原価計画が弾力的原価計画かの問題が生ずるが、販売促進に要する費用、とくに宣伝費についていえば、この費用は操業度の変動に何ら直接的関使はなく、むしろ反対の動きもするので、この費用に関する計画には、弾力的原価計画は用が立たないのであり、その代りとして、固定的原価計画が有効な役割を果すことになる。

固定的原価計画は、たとえば人件費、一般的物財消費の大部分、動力費、家賃や地代、原価計算上の利子およびほかの経営部分の賦課額のように、販売間接費の大部分にも通用するのである。これらの費目が圧倒的に固定的性格が強いということは、弾力的原価計画を不用なものにするのである。これにより、これらの費目について

の計画が本質的に明かにされることになる。

これに対して、弾力的原価計画は一般に販売直接費について可能である。販売高に対するその依存性が強いために、原価計画に対して、数量的または価値的販売高が基準値として使用され得るのである。

販売間接費の一部分が販売数量と変動することはいう迄もない。たとえば、外部用役や事務用品に必要な費用がこれである。しかし、これらの費用は、ただ販売数量だけでなく、これと並んで、あらゆるほかの要素にも影響を受けるのである。一例をあげれば、指図書構成の差異がこれである。これは製造部門のところで述べたので、ここでは詳しいことは省略する。このような販売間接費の変動部分を弾力的原価計画に基いて管理できるように、一定の基準値に応じて整理しようとするのは非常に困難なことであることが多い。基準値として数量的あるいは価値的販売高を使用することは、一定の販売高において、これらの費目にそれに応ずる額だけが用立てられればよいということを考えることにより、正当であることが明かになる。しかしながら、これと共に、原価は事実上販売高に直接な関係を保って変動するということはいい得ないのである。

最適な基準値を販売費計画のために決定するということは、その時どの販売原価部門において原価が発生するかということと関係がないのである。それで、たとえば販売区域別の原価は、出張員の顧客に対する訪問数に密接な関係があることがわかる。この場合に、一定期間の平均的な訪問数が原価計画の基準値として使用されるのである。

このような予算がアメリカの企業⁽⁷⁾において多く使用されている。しかもその場合、顧客に対する訪問が繰り返し行われ、出張員の報告に基いて、一定期間の顧客訪問数、契約成立数や旅行キロメートル数などについての役

販売地域 番

販売員

営業費の計画と管理

I 計画された販売活動			
売上高	¥	150000.-	
計画された販売数量		400000	
計画された顧客訪問数		2000	
II 原価標準			
1. 直接費			
給 料 売上高の5%	¥	7500.-	
旅 費 日当および宿泊料 200日 ¥15.-替	"	3000.-	
運 賃 20000マイル ¥0.075替	"	1500.-	¥ 12000.-
2. 賦課額:			
宣伝費	¥	800.-	
事務費	¥	1000.-	
管理費	¥	520.-	¥ 2050.-
計			¥ 14050.-
III 標準費率			
1. 直接費			
訪問当りの標準原価 1)	¥	6.00	
訪問当りの標準販売単位数 2)		200	
単位当りの標準原価 3)	¥	0.03	
2. 賦課額			
単位当りの標準賦課額 4)	¥	0.0051	
1) $\frac{\text{直接費予算総額}}{\text{計画された顧客訪問数}} = \frac{12000}{200}$			
2) $\frac{\text{計画された販売単位数}}{\text{計画された顧客訪問数}} = \frac{400000}{2000}$			
3) $\frac{\text{直接費予算総額}}{\text{計画された販売単位数}} = \frac{12000}{400000}$			
4) $\frac{\text{賦課額予算総額}}{\text{計画された販売単位数}} = \frac{2050}{400000}$			

A 表

標準・実績比較 年 月

販売地域 番

販売員

I 販売活動				標準	実績	差異
訪問数				220	200	-20
販売単位数				44000	47000	+3000
II 直接費						
47000単位 替				¥ 1410		
給料					¥ 800	
日当および宿泊料					¥ 380	
運賃					¥ 260	
				¥ 1410	¥ 1440	- ¥ 30
III 差異分析						
1. 活動						
— 20訪問数 替						+ ¥ 120
標準原価率						
+ 3000単位 替						+ " 90
標準原価率						
2. 原価						
200 訪問数 替				¥ 1200	¥ 1440	- " 240
標準原価率						
						- ¥ 30

B 表

に立つ資料が得られるような条件が備わっている時である。この際、予算作成を機にして、販売員によって選ばれた旅行経路が最小のキロメートル数で最良の販路開拓を成し遂げているかどうかを再検討することができるようになるであろう。この場合にあつて、出張員の販売ルートを再編成することにより、年間の旅費を相当節減することができるであろうし、更にまた個々の訪問に捧げる時間を平均して相当高めることができる。

計画された顧客訪問数とそれに対して計画された原価総額から、弾力的原価計画の基礎となる顧客訪問当りの標準原価率が計算されるのである。このような販売予算の例を示せばA表のよ

営業費の計画と管理

うになる。

基準値として使用され得る一定の要素に対する変動販売間接費の依存性を決定することはうまくできないので、結局これらの費目は固定予算で管理されねばならないのである。

引用文献おとら注

- (1) Danert, G. : Praktische Fragen der Gemeinkostenanalyse und -beeinflussung, in : Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1954/1, S. 6.
- (2) Gutenberg, E. : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II : Der Absatz, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S. 77ff.
- (3) Heckert, J. B. : Analysis and Control of Distribution Costs, New York 1940, p. 7.
- (4) Dean, J. : Managerial Economics, Englewood Cliffs, N. J., 1951, p. 352.
- (5) Gutenberg, E. : a. a. O., S. 81.
- (6) Dean, J. : op. cit., p. 363.
- (7) Matz, A., Curry, O. J., Frank, G. W. : Cost Accounting, 2nd ed., Cincinnati 1957, p. 667.